GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro 30340C du rôle
Inscrit le 6 avril 2012

Audience publique du 12 juillet 2012

**Appel formé par Monsieur ... ...,…,
contre un jugement du tribunal administratif
du 29 février 2012 (n° 28568 du rôle)
en matière de droit pénal fiscal**

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 30340C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 6 avril 2012 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... ..., avocat à la Cour, établi à L- …, dirigée contre le jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 29 février 2012 (n° 28568 du rôle), ayant déclaré irrecevable le recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision de transmission des poursuites adressée au parquet du tribunal d'arrondissement de Luxembourg par le bureau d'imposition Luxembourg 2 de l'administration des Contributions directes du 7 novembre 2008, d'une décision de transmission du 7 juillet 2009 d'une décision de l'administration des Contributions directes au cabinet du juge d'instruction ainsi que d'une décision de transmission du 21 septembre 2009 au cabinet du juge d'instruction portant sur un redressement établi par le bureau d'imposition Luxembourg 2 de l'administration des Contributions directes;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 7 mai 2012 par la déléguée du gouvernement;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 7 juin 2012 par Maître Jean-Pierre WINANDY au nom de l'appelant;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Pierre WINANDY et Madame la déléguée du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries à l'audience publique du 10 juillet 2012.

Entre 2005 et 2008, l'étude d'avocats YYY et ..., dont Monsieur ... ... était un des associés, fit l'objet d'un contrôle fiscal, au cours duquel le service de révision de l'administration des Contributions directes estima avoir découvert que les deux associés de cette étude auraient essayé, au cours des années d'imposition 1999 à 2004, de dissimuler une partie essentielle des recettes effectivement encaissées, de sorte à s'aménager un avantage fiscal substantiel. Le contrôle fut finalisé par un rapport en date du 21 juillet 2008, qui fit l'objet d'une transmission des poursuites de la part de l'administration des Contributions directes au parquet du tribunal d'arrondissement de Luxembourg en date du 7 novembre 2008. Le 12 novembre suivant, ledit parquet ouvrit une information à charge des associés de l'étude d'avocats, un réquisitoire additionnel du 12 février 2010 étant venu compléter le premier réquisitoire.

Exposant n'avoir découvert l'existence de cette procédure et des actes posés qu'à l'occasion de ses interrogatoire et inculpation par le juge d'instruction le 10 février 2011 et suite à l'inspection au dossier d'instruction prise en date du 7 mars 2011 par son mandataire, Monsieur ... ... fit introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 4 mai 2011, un recours tendant à la réformation et subsidiairement à l'annulation de différents actes désignés comme 1. une décision de transmission des poursuites émanant de M. … … en date du 7 novembre 2008, 2. une décision de transmission du 7 juillet 2009 d'une décision du directeur des contributions directes, émanant de M. … … et 3. une décision de transmission en date du 21 septembre 2009 de redressement émanant de M. … …, ayant généré un réquisitoire additionnel de la part du parquet en date du 12 février 2010.

Monsieur ... expliqua que les opérations de contrôle avaient été effectuées par l'administration des Contributions directes en application de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, encore appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et qu'il y aurait pleinement collaboré comme la loi l'y obligeait. Ces opérations auraient toutefois été effectuées en violation de l'article 73 du Code d'instruction criminelle, de l'article 35 de la loi sur la profession d'avocat, des articles 15 et 28 de la Constitution, des articles 6 et 8 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales, et de l'article 14-3-g du Pacte international sur les droits civils et politiques. Dans ce contexte, il soutint que ces textes respectivement érigeraient en principe le droit de ne pas être forcé de témoigner contre soi-même ou de s'avouer coupable et interdiraient aux autorités d'instruction d'entendre comme témoins des personnes contre lesquelles il existe des indices graves et concordants de culpabilité. Les dispositions contraignantes de l'AO ne fourniraient pas les garanties nécessaires à cet égard, surtout dans la mesure où il s'agirait en l'espèce d'une vérification auprès d'une étude d'avocats dont le secret professionnel serait couvert par l'article 35 de la loi organique de la profession d'avocat. Monsieur ... estimait que comme le § 421 AO conférerait à l'administration des Contributions directes le devoir d'enquêter sur les

infractions fiscales et que le juge d'instruction, pour sa part, n'aurait procédé en l'espèce à aucune enquête, la seule base des investigations du juge d'instruction serait donc constituée par l'enquête de l'administration des Contributions directes. Aussi, respectivement le cheminement et la transition d'une enquête administrative vers une enquête pénale seraient laissés à l'entière discrétion de l'administration des Contributions directes qui déciderait ainsi selon son seul bon vouloir de la transmission au parquet et transformerait ainsi une instruction fiscale administrative en une procédure pénale. Par conséquent, l'administration des Contributions directes, en s'abstenant d'informer le contribuable qu'elle entendrait procéder également à une enquête pénale en application du paragraphe 421 AO, violerait à la fois la présomption d'innocence et le droit à un procès équitable en ce qu'elle n'annoncerait pas dès le départ de son investigation le risque pour le contribuable de se voir exposé à des poursuites pénales. Dès lors, il ne serait laissé au contribuable aucun choix, alors qu'il devrait impérativement collaborer avec l'administration et donc produire, même contre sa volonté, la documentation permettant par après de le poursuivre au pénal et de le condamner. En conclusion, Monsieur ... estima qu'une fois que l'administration a fait le choix de contrôler le contribuable aux fins de redressement et qu'elle l'a redressé au moyen des éléments communiqués sous la contrainte légale par le contribuable, elle ne pourrait plus les incorporer à la procédure qu'elle transmet au parquet.

Dans son jugement du 29 février 2012, le tribunal administratif se livra à un examen de la recevabilité du recours, soulignant que le juge administratif ne saurait connaître que des actes de l'administration réellement décisionnels qui sont de nature à faire grief, c'est-à-dire à produire par eux-mêmes des effets juridiques affectant la situation personnelle ou patrimoniale des administrés.

Il estima que deux des trois décisions attaquées, ci-avant énumérées *sub* 2 et 3, ne constituent que de simples lettres d'informations adressées par l'administration des Contributions directes au juge d'instruction compétent, dépourvues de caractère décisionnel. Quant au premier courrier, émanant du bureau d'imposition Luxembourg 2 de l'administration des Contributions directes, par lequel le responsable de ce service transmit au parquet du tribunal d'arrondissement de Luxembourg *"en application des §§ 425 et 426 de la loi générale des impôts, une affaire pouvant éventuellement donner lieu aux suites prévues par les dispositions pénales de la loi générale des impôts"*, le tribunal souligna en premier lieu que, d'une manière générale, la décision de porter plainte contre un administré n'est pas de nature à affecter l'agencement juridique et ne saurait être considérée comme étant une décision administrative de nature à faire grief, faute de produire par elle-même des effets juridiques, une éventuelle décision de porter plainte de la part d'une autorité ne liant pas le juge qui aura à en connaître, et qu'il en est *a fortiori* de même d'un courrier ne comportant même pas de plainte, mais seulement une dénonciation.

Concernant le volet plus spécifiquement fiscal, le tribunal retint qu'en vertu du paragraphe 425 AO, les instances compétentes en matière de contrôle fiscal peuvent à tout moment se dessaisir en faveur du ministère public et que si le paragraphe 421, alinéa 1er, AO tel que modifié par la loi du 22 décembre 1993 sur l'escroquerie fiscale en

matière d'impôts, donne en principe compétence et pouvoir exclusif à l'administration fiscale pour diligenter elle-même les enquêtes en matière d'infraction, ou de charger les services de police judiciaire de l'enquête, le législateur, en introduisant le délit d'escroquerie fiscale par la loi du 23 décembre 1993, a clairement entendu réserver tout pouvoir d'enquête et d'appréciation de l'opportunité des poursuites au ministère public. Il en tira que depuis la modification apportée par la loi du 22 décembre 1993, l'initiative exclusive de l'administration fiscale est limitée aux délits pénaux fiscaux autres que l'escroquerie fiscale. Comme le service de révision estima, dans son rapport du 21 juillet 2008, qu'au vu de la gravité des faits, de l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses et de l'envergure des redressements générés par le contrôle fiscal, l'on était en présence d'une escroquerie fiscale, le tribunal conclut que l'administration fiscale n'avait pas la faculté, mais l'obligation de se dessaisir de l'enquête. Il ajouta que la manière de procéder de l'administration des Contributions directes se justifiait encore par l'obligation inscrite à l'article 23, alinéa 2, du Code d'instruction criminelle, qui impose notamment à tout fonctionnaire qui, dans l'exercice de ses fonctions, acquiert la connaissance de faits susceptibles de constituer un crime ou un délit, d'en donner avis sans délai au procureur d'Etat et de transmettre à ce magistrat tous les renseignements, procès-verbaux et actes qui y sont relatifs. Il en tira que le fait de transmettre dès lors au ministère public un dossier pouvant le cas échéant donner lieu aux suites prévues par les dispositions pénales de la loi générale des impôts doit en tout état de cause être considéré comme dépourvu de tout élément décisionnel.

Par conséquent, il déclara le recours irrecevable.

Par requête déposée le 6 avril 2012 au greffe de la Cour administrative, Monsieur ... a régulièrement relevé appel du jugement du 29 février 2012.

Au fond, il conteste l'absence de caractère décisionnel d'une transmission des poursuites par l'administration fiscale au ministère public, se prévalant de la jurisprudence qui reconnaît un effet interruptif de la prescription à une telle transmission. Le tribunal n'aurait partant pas pu, sans se contredire au détriment d'autrui, dénier à un tel acte tout effet décisionnel, puisqu'il a un effet direct sur la situation juridique de l'administré.

Le moyen afférent n'est pas fondé. En effet, ce ne sont pas seulement des actes juridiques, parmi lesquels il y a lieu de ranger les décisions administratives, qui ont un effet interruptif de la prescription en matière pénale, mais également des faits juridiques qui ne revêtent pas de caractère décisionnel. L'on ne saurait donc conclure, par une espèce de logique à rebours, à partir de l'effet interruptif de la transmission d'un dossier fiscal au ministère public, au caractère décisionnel de l'opération de transmission par l'administration. En d'autres mots, un acte de l'administration ne constitue pas une décision en raison du fait qu'il est de nature à interrompre la prescription pénale.

Monsieur ... considère encore que l'administration des Contributions directes, *"en choisissant de transmettre le dossier au procureur d'Etat, décide que les conditions d'application de l'escroquerie fiscale sont remplies et choisit de se décharger de*

l'instruction à un moment précis. Cette transmission des poursuites est donc caractérisée par l'élément décisionnel d'un acte administratif susceptible de recours."

Les premiers juges ont correctement caractérisé la décision administrative au sens de l'article 2, paragraphe 1er, de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, susceptible d'un recours contentieux, comme l'acte émanant d'une autorité administrative qui constitue, dans l'intention de l'autorité qui l'émet, une véritable décision, c'est-à-dire un acte de nature à produire par lui-même des effets juridiques affectant la situation personnelle ou patrimoniale de celui qui réclame et que n'ont pas cette qualité de décisions faisant grief, comme n'étant pas destinées à produire, par elles-mêmes, des effets juridiques, les informations données par l'administration, tout comme les déclarations d'intention ou les actes préparatoires d'une décision.

En l'espèce, c'est à tort que Monsieur ... considère qu'en *"choisissant"* de transmettre le dossier au procureur d'Etat, l'administration fiscale aurait *"décidé"* que les conditions d'application de l'escroquerie fiscale sont remplies. Tout d'abord, à l'instar de toute autre autorité publique, par application de la disposition générale de l'article 23 du Code d'instruction criminelle et de la disposition spéciale du paragraphe 421 AO, en estimant avoir eu connaissance de faits susceptibles d'être qualifiés de délit d'escroquerie fiscale, elle avait l'obligation, et non le choix, de transmettre le dossier au procureur d'Etat. Ensuite, la décision relative à l'existence ou non du délit d'escroquerie fiscale appartient aux autorités judiciaires et non pas à une autorité administrative, radicalement incompétente pour constater et sanctionner une infraction pénale.

C'est par ailleurs en raison de cette incompétence de l'administration des Contributions directes de constater et de sanctionner le délit d'escroquerie fiscale que la transmission du dossier contenant des éléments pouvant caractériser le délit en question ne constitue pas une décision administrative susceptible d'un recours contentieux. En effet, cette transmission n'affecte pas, en elle-même, les droits et intérêts du contribuable. Les seules véritables décisions en la matière appartiennent aux autorités judiciaires et ce sont leurs décisions qui sont de nature à faire grief. C'est ainsi que le procureur d'Etat peut, en vertu du principe de l'opportunité des poursuites, renoncer à engager des poursuites pénales et, de cette manière, la transmission du dossier au ministère public ne produit aucun effet juridique. Bien plus, le procureur d'Etat peut également, en dehors de toute transmission du dossier par l'administration fiscale, se saisir lui-même de l'affaire et engager des poursuites pénales à l'encontre d'un contribuable. Ceci montre que la transmission du dossier par l'administration des Contributions directes ne produit aucun effet juridique en tant que telle, la véritable décision, à la fois d'engager et de ne pas engager des poursuites pénales et, au-delà, de les sanctionner, appartenant aux seules autorités judiciaires.

Monsieur ... estime, en ordre subsidiaire, qu'étant donné que les juridictions pénales ne sembleraient pas se considérer davantage compétentes pour entendre de la légalité des actes faisant l'objet du présent litige, le droit luxembourgeois tel qu'appliqué par les juridictions luxembourgeoises priverait le contribuable de tout recours contre les

décisions de transmission des poursuites entre les autorités fiscales et le ministère public, malgré les conséquences qu'emportent lesdites transmissions du point de vue de la prescription. Il y aurait partant absence de recours effectif sanctionné par l'article 13 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales en ce que la décision de transmission des poursuites suivie du réquisitoire d'ouverture d'une instruction ne peut pas être légalement attaquée sur base des moyens avancés dans le présent litige. Cette violation devrait entraîner la réformation du jugement entrepris et l'annulation des décisions visées.

Le moyen procède d'une pétition de principe. Il est invoqué à titre subsidiaire, pour le cas où la Cour arriverait à la conclusion – et elle y est arrivée au terme de la réponse au moyen principal – que la transmission du dossier par l'administration des Contributions directes au ministère public ne constitue pas une décision administrative. Or, puisqu'il n'y a pas de décision administrative, aucun recours administratif contentieux n'est ni possible ni nécessaire. La transmission en elle-même ne fait pas grief. Par contre les actes subséquents, poursuite et condamnation pénales éventuelles, sont à la fois susceptibles de faire grief et d'être entrepris par des voies de droit légalement prévues.

Etant donné que les premiers juges sont à confirmer en tant qu'ils ont retenu que les actes attaqués ne constituent pas de décisions administratives susceptibles d'un recours contentieux, le jugement est à confirmer en tant qu'il a déclaré irrecevable le recours en annulation dirigé contre ces actes, sans qu'il y ait lieu d'examiner les moyens d'appel relatifs au fond, développant les arguments mettant en cause le bien-fondé de la transmission du dossier de l'appelant au procureur d'Etat.

Par ces motifs,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties,

reçoit l'appel en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,

partant confirme le jugement du 29 février 2012,

condamne l'appelant aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :
Georges RAVARANI, président,
Francis DELAPORTE, vice-président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,

et lu par le président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. RAVARANI

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 13 juillet 2012
Le greffier de la Cour administrative